

# Jövedéki szankciórendszer a dualizmus korában és a jelenkorban

POTOCZKI Zoltán<sup>1</sup>

*A jövedéki adóztatás szövevényes múltra tekint vissza. A mai szabályozás gyökerei a 19. századi jövedékek, illetve más, fogyasztási típusú adók formájában mutatkoztak meg: a különböző állami monopóliumok között megtaláljuk a lottó-, illetve sóárusítás, valamint az italmérés jogát, a dohány európai elterjedését követően pedig a dohányjövedéket is. Jelen tanulmány tézise, hogy a mai jövedéki szankciórendszer a 19. századi jövedéki jogintézményeken és az ahhoz kapcsolódó szabályozáson alapul. Mindebből következően a mai és egykori jövedéki szankciók között nagymértékű hasonlóság mutatkozik.*

**Kulcsszavak:** jövedéki adó, szankciórendszer, szabályozás, bírságok, intézkedések

## Bevezetés

*„A jogszabály jellemzői közé tartozik, hogy nemcsak érvényes, hanem érvényesülő társadalmi norma. A jogszabály biztos érvényesülésének legközönségesebb tényezője a jogszegést követő hátrányos jogkövetkezmény: a szankció. A mai jogrendszerekben a jogszabályok túlnyomó többsége szankcióval van ellátva. Ha vannak is szankció nélküli jogszabályok, ha nem is mindig a szankciótól való félelem a jogkövetés motívuma, ha nem is gyakran kerül sor a szankció alkalmazására, kétségtelen, hogy a szankció a jog érvényesülésének legáltalánosabb látható tényezője. Nemcsak közbeszédben, de jogászai gondolatmenetekben is egy jogszabályt szankcióval ellátni rendszeren annyit jelent, mint eszmei követelményt tételes joggá, hiányos jogot teljessé, tökéletlent tökéletessé tenni.”<sup>2</sup>*

Mint a fenti idézetből is kitűnik, a jogi norma érvényesítésének egyik leghatékonyabb módja a szankciórendszer alkalmazásának lehetőségében rejlik. Ez a kijelentés különösen a közjogi normák érvényesítésére igaz. A jövedéki adóbevételek biztosítása érdekében a jogalkotó a jogszabályban foglalt normák betartását különböző hatósági eljárások foganatosításával igyekszik elérni. Ennek keretei között már a jövedéki engedélyezési eljárások is azt a célt szolgálják, hogy kizárólag olyan alanyok kapjanak engedélyt bizonyos tevékenységek végzéséhez, akik a jogszabályokban előírt szigorú fel-

<sup>1</sup> POTOCZKI Zoltán, pénzügyőr alezredes, mesteroktató, NKE RTK Vám- és Pénzügyőri Tanszék Zoltán POTOCZKI, Finance Guard Lieutenant Colonel, Master Instructor, NUPS Faculty of Law Enforcement, Department of Customs and Finance Guards  
<https://orcid.org/0000-0001-6959-6170>; [potozoli@gmail.com](mailto:potozoli@gmail.com)

<sup>2</sup> Bibó (1990) 4.

tételeknek eleget tesznek. Az engedélyezési eljárás során különböző garanciális, tárgyi és személyi feltételeknek kell eleget tenni, biztosítékot kell nyújtani a törvényesség betartása érdekében. Nem elegendő azonban csupán az engedélyezés során figyelemmel kísérni a jövedéki adóalanyok tevékenységét, hanem működésük teljes ideje alatt fenn kell tartani a hatósági kontrollt. Amennyiben a különböző ellenőrzések foganatosítása során a hatóság jogsértést észlel, akkor annak megtorlására, illetve annak előmozdítása érdekében, hogy az adóalanyok a jövőben a jogszabályok maradéktalan betartásával végezzék a tevékenységüket, a vámhatóság szankciókat szabhat ki.<sup>3</sup> Jelen tanulmány a komparatisztika módszertanát alkalmazva veti össze a jövedéki szankciórendszer 19. századi és mai szabályanyagát. A tanulmány megírása azon feltevésen alapszik, hogy a szankciórendszer mai szabályanyaga – lényegi elemeit tekintve – a 19. század végi szabályozáson alapul.<sup>4</sup>

## Jövedéki szankciórendszer a dualizmus korában

A jövedéki törvénysértő magatartásokat a dualizmus idejében „jövedéki kihágás” kifejezéssel illették. A kiegyezést követően a jövedéki törvénysértések vizsgálatait ellátó pénzügyi igazgatóságok székhelyein jövedéki törvényszékeket állítottak fel, amelyek száma Magyarországon 26, Erdélyben 6 volt. Az új fórumok székhelyei megegyeztek a pénzügyi felügyelőségek központjaival. A törvényszék három ügydöntő hivatalnokból és egy jegyzőből állt. Az intézkedés fontos lépés volt a jogvédelem terén, hiszen megszüntette azt a gyakorlatot, miszerint az anyagi közkötelezettséggel összefüggő jogvitában az állami hatóságok egyidejűleg közvetlenül érdekelt ügyfelek és bírák voltak.<sup>5</sup> A jövedéki kihágás kifejezés a 19. században kiterjesztő fogalomkörrel bírt, mivel nemcsak a klasszikus jövedéki törvénysértéseket értették alatta (italmérési, só-, dohány-, lottó-, lőpor- és postajövedék), hanem a vámokkal, fogyasztási adókkal (szesz-, sör-, cukor-, ásványolajadó, bor- és söradó, cukorfogyasztási és húsfogyasztási adó) való visszaéléseket, és a bélyeg-, valamint illetéktörvények megsértését is.<sup>6</sup> Mai szóhasználatnál élve a „költségvetési csalásként” (büntetőjogi kategória), illetve jövedéki törvénysértésként (közigazgatási jogi, azon belül speciális adóigazgatási jogi, azaz: jövedéki igazgatási jogi) definiálnánk a korabeli jogsértő cselekményeket, annak függvényében, hogy a mai szabályozás alapján bűncselekménynek és/vagy jövedéki (adóigazgatási) törvénysértésnek minősül-e az adott jogsértő cselekmény. Terjedelmi okok miatt jelen tanulmány a szűkebb – mai – értelemben vett jövedéki törvénysértésekre fókuszál, azok jogintézményi előzményeit tárja fel.

A jövedéki kihágásokat súlyuk szerint „súlyos”, illetve „egyszerű” minősítések alá sorolták: azon kihágások esetében, ahol az államkincstár megrövidítése nem volt szándékos, ott egyszerű, ahol viszont szándékolt magatartás volt bizonyítható, azon ese-

<sup>3</sup> Potoczki (2014) 63.

<sup>4</sup> Potoczki (2019) 202.

<sup>5</sup> Stipta (2012) 444.

<sup>6</sup> Ardai-Exner (1896) 9.

tekben súlyos minősítést kapott az adott jövedéki kihágás.<sup>7</sup> A mai jövedéki szankciórendszer gyökerei – ahogy azt majd a későbbiekben látni fogjuk – részben a fentebb vázolt „egyszerű” minősítésen alapulnak, mert a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány (adóbevétel-kiesés) okozása esetén mindenképp indul jövedéki eljárás, és akár szándékos magatartás híján is jövedéki szankciók bevezetésére kerül sor. A mai jövedéki szankciórendszer tehát a felelősség szempontjából kifejezetten szigorú, objektív felelősségen alapul: az eljárás során elég megállapítani a költségvetésnek okozott kárt és a jogsértő magatartás közötti ok-okozati összefüggést ahhoz, hogy a jövedéki törvénysértés megállapítható legyen. Csupán szűk esetkörben engedi meg a jelenleg hatályos jövedéki törvény a (szubjektív) kimentési okok mérlegelésének lehetőségét. Mind-ebből következően a mai jövedéki szankciórendszerre jellemző – alapvetően – objektív felelősségrendszer gyökerei a korabeli szabályozásban már megtalálhatók voltak.

Ami a 19. századvégi szankciókat illeti, a jövedéki kihágások elkövetése esetén „vagyonbüntetések” (pénzbírság, elkobzás), „jogosítványok elvesztése” (engedélyek visszavonása, jogosítványok bevonása, kiutasítás), illetve kivételes esetekben, áttételesen szabadságvesztés (elzárás vagy fogház) járt. A pénzbírság alapja a keletkezett adóhiány összege volt. A vagyonbüntetések lerovása érdekében – a mai szabályozáshoz hasonlóan – biztosítékot kellett nyújtani, amelyet a korabeli szabályozás „személyi, illetve dologi kezesség” elnevezéssel illetett.<sup>8</sup> A pénzbírság mértéke a megrövidített, vagy megrövidítésnek kitett költségvetési bevétel többszöröse volt: kisebb súlyú ügyekben a veszélynek kitett adóbevétel egy-nyolcszorosa,<sup>9</sup> súlyosabb megítélésű ügyekben azonban ennél is jóval magasabb: a költségvetés megrövidítésének kitett összeg sokszorosa is lehetett a bírság összege.<sup>10</sup> Aki például engedély nélkül mért ki italt, az eladott mennyiség után keletkezett adóhiány tíz-hússzorosát tartozott megfizetni.<sup>11</sup> A 19. századvégi szabályozás részben hasonlít a mai jövedéki szabályozásra, azzal a különbséggel, hogy akkor még egységesen kihágásként minősítették a jövedéki törvénysértéseket: összemosódtak a büntetőjogi és közigazgatási (adóigazgatási) elemek a jogszabályanyagban, emiatt bizonyos esetekben „pénzbírság”, míg más esetekben „pénzbüntetés” kifejezésekkel találkozhatunk. Kisebb fajsúlyú jövedéki kihágásoknál, amikor szándékosság nem merült fel, akkor tételes összeg megfizetését írta elő a jogszabály, míg súlyosabb esetekben a keletkezett adóhiány akár nyolcszorosa, vagy még többszöröse is lehetett a fizetendő bírság mértéke. A mai szabályozás differenciáltabbá vált: minden egyes jövedéki törvénysértő cselekmény elkövetése esetén indul jövedéki (adóigazgatási) eljárás, amelynek eredményeként jövedéki bírság, és egyéb intézkedések (például engedély visszavonása) alkalmazhatók a jövedéki (adóigazgatási) eljárás keretein belül. Tehát a mai jövedéki szabályozásban a „vagyonbüntetések” (jövedéki bírság, pótlékok, lefoglalás, elkobzás) és a „jogosítványok elvesztése” (engedély felfüggesztése, visszavo-

<sup>7</sup> Ardai-Exner (1896) 10.

<sup>8</sup> Ardai (1892) 264–265. (309–310. §)

<sup>9</sup> Ardai (1892) 187. (331. §)

<sup>10</sup> Mariska (1891) 812.

<sup>11</sup> 1888. évi XXXV. törvénycikk az állami italmérési jövedékről 57. §.

nása) érvényesül, míg a szabadságvesztés alkalmazására büntetőeljárás keretein belül kerülhet sor, vagyis a jogsértő cselekmény súlyától függően a jövedéki (adóigazgatási) eljárással párhuzamosan büntetőeljárást is bevezethetnek.<sup>12</sup>

A jövedéki törvénysértés tárgyát képező dolog, valamint a törvénysértéshez használt eszközök (például szállítóeszköz, berendezés) – hasonlóan a jelenkori jövedéki szabályozáshoz – elkobzás alá estek. Amennyiben a kihágást képező dolgokat elkobozták, akkor azok tulajdonjoga az államra szállt.<sup>13</sup> Elkobzás alá estek azok az egyedárúság tárgyát képező dolgok (só, lőpor, égetett szeszes italok, dohányárúk, lottógyűjtők nyeménnyjegyei, kötvényei, ígervényei, a külföldről jogszabályellenesen a vámterületre behozott termékek), amelyeket jogszabályellenesen állítottak elő, vagy ilyen módon kerültek szabadforgalomba, illetve jogellenesen tartottak birtokban.<sup>14</sup> Az elkobzással összefüggésben kiemelendő – a jelenkori jövedéki szabályozáshoz sok tekintetben hasonlító – egykori szabály, amely szerint amennyiben vámköteles/adóköteles jövedéki termékkel követnek el törvénysértést, abban az esetben a szállítóeszköz (kocsi, ló, hajó) tekintet nélkül arra, hogy az a szállító saját tulajdonát képezte-e, vagy sem, illetve hogy annak tulajdonosa vezette-e, vagy sem, elkobzandó volt, feltéve, hogy a szállított termék értéke meghaladta a szállítóeszköz értékét. Amennyiben nem, akkor a szállítóeszközt ugyan elkobozták, de addig visszatartható volt, amíg a „fuvaros”, illetve a jövedéki kihágás elkövetője a bírság összegét meg nem fizette. Amennyiben rejtékhelyek – „rejtett tartályok” – voltak a szállítóeszközön, akkor a szállítóeszközt el kellett kobozni.<sup>15</sup>

A „jogosítványok elvesztését” jelentette többek között a kiutasítás, az engedélyek bevonása, az ipari és kereskedelmi jogok megvonása,<sup>16</sup> illetve az (újra) engedélyezési eljárásból történő kizárás („jogosítványok megszerzésére való képtelenségének kimondása”). További szankcionálási lehetőség volt a „hasonló árukkal való kereskedéstől eltiltás”, amelyet mai terminus technicus alapján a „foglalkozástól eltiltásként”, illetve „engedély visszavonásaként” aposztrofálhatunk. A kiutasítás gyakorlatilag azon kereskedőket érintette, akik „másodszor éretnek külföldi árukkal csempészetten”.<sup>17</sup> Ez esetben a csempészzel üzletszerűen foglalkozókat egyszerűen kitiltották, adott esetben kitelepítették az érintett határzónából. Fontos eljárási szabály volt, hogy a tényállás tisztázása, illetve a keletkezett kár biztosítása érdekében az eljáró hatóság biztosítási intézkedéseket foganatosíthatott, amelyek keretei között lefoglalhatott, hivatalos

<sup>12</sup> A jelenlegi szabályozásban a költségvetés megrövidítése esetén minden esetben jövedéki (adóigazgatási) eljárás indul, és a bírságalap akár ötszöröse is terjedő jövedéki bírsággal szankcionálható az eljárás alá vont személy. Amennyiben az adózás alól elvont jövedéki termék mennyiségére tekintettel a keletkezett költségvetési hiány meghaladja a 100 ezer forint összeget, abban az esetben a jövedéki eljárás mellett büntetőeljárás is indul „költségvetési csalás” gyanúja miatt, amelynek bizonyítottsága esetén a hatályos Btk. szerinti pénzbüntetéssel vagy szabadságvesztés büntetéssel büntetendő az adott jogsértő cselekmény.

<sup>13</sup> Mariska (1891) 813.

<sup>14</sup> Ardai-Exner (1896) 16.

<sup>15</sup> 1842. harmincad hivatali utasítás 525. §.

<sup>16</sup> 1842. harmincad hivatali utasítás 547. §; 1868. dohányjövedéki szabályok 119. §; 1890. sójövedéki szabályok 20. §; 1876. fémjelzési szabályok 79. §.

<sup>17</sup> 1788. harmincad hivatali rendtartás 117. §

zárat (azonosító jelet) alkalmazhatott.<sup>18</sup> A kisebb (nem szándékos) fajsúlyú ügyekben külön büntetés nem járt, hanem – mai szóhasználatnál élve – „adóigazgatási eljárás” keretében történt a keletkezett adóhiány rendezése. Ilyenkor az elsődleges cél az volt, hogy a hatóság felszólította az adóalanyt, hogy határidőre javítsa ki a bevallását és fizesse be a tartozását. Amennyiben ennek határidőre nem tett eleget, akkor sor került a tartozás végrehajtására, illetve bírság kiszabására, de hangsúlyozandó, hogy mindez nem büntetőeljárás keretein belül zajlott.<sup>19</sup>

Kihágást követett el az a személy, aki a pénzügyi közeget hivatalos eljárásában akadályozta; valamint az adótárgyaknak a telephelyről, az üzlethelyiségből történő kiszállítását a hatósági felügyeletet ellátó pénzügyőrök hozzájárulása nélkül végezte, hogy az ehhez szükséges pénzügyi biztosítékot nem tette le, illetve a kitárolást megelőzően a jogszabályban meghatározott időn belül az erre irányuló írásbeli bejelentését elmulasztotta. Ugyanígy kihágásnak minősült az is, ha valamely személy a hatóság tudta és engedélye nélkül átalakította/módosította, esetleg megsemmisítette az adott ásványolajterméket. Láthatjuk, hogy az ásványolajtermékekkel kapcsolatos jövedéki kihágások körébe alapvetően az olyan jogsértő cselekedetek tartoztak, amelyek – jellemből adódóan – a befizetendő adót megrövidítették, vagy a megrövidítés veszélyével, annak lehetőségével bírtak. Ezekben az esetekben a pénzbírság mértéke a megrövidített vagy veszélynek kitett adó minimum négyszeresét, maximum nyolcszorosát tette ki, tehát igen komoly összeget jelentett. Ilyen jövedéki kihágást követett el például az a személy, aki az ásványolajat a finomítóból bejelentés nélkül vagy a bejelentés szabályainak megszegésével szállította ki: például a bejelentési idő előtt vagy az arra rendelkezésre álló időt követően.<sup>20</sup>

Az adó megfizetésével kapcsolatos jogsértő cselekmények esetén a kihágás elkövetését követő hat hónap után a kihágás elévült, minden más, az ásványolajtermékekhez kapcsolódó jogsértő cselekmény pedig a kihágás elkövetését követő 1 év elteltével évült el. A visszaeső elkövetők esetében az elévülési idő a fentebb megállapított idő megkétszereződésével járt. A pénzbüntetéshez kapcsolódó fontos végrehajtási szabály volt az, hogy amennyiben a behajthatatlan pénzbüntetést ingó- vagy ingatlanvégrehajtás útján érvényesíti a hatóság, akkor azt csak oly mértékben lehetett érvényesíteni, ha az nem idézi elő annak elszegényedését, illetve adózásra való képességét. Ebben az esetben az eljárás alá vont személy hátraléka szabadságvesztésre volt átváltható.<sup>21</sup>

## A mai jövedéki szankciórendszer

Az adójogi szankciók részben reparatív (például pótlékok), részben pedig represszív (például bírságok) jellegűek. Az adójogi szankciók egyik fő jellegzetessége, hogy más szankciókhoz képest számottevő vagyoni hátrányokkal fenyegetnek. A kétféle szankció

<sup>18</sup> 1883. évi XLIV. törvénycikk a közadók kezeléséről: 100–101. §§.

<sup>19</sup> Ardai–Exner (1896) 20.; 1883. évi XLIV. törvénycikk a közadók kezeléséről.

<sup>20</sup> Exner (1910) 375.

<sup>21</sup> Exner (1910) 375.

egymás mellett is alkalmazható, és a kiszabás mértéke a jogsértés súlyához igazodik. Természetesen a legsúlyosabb adójogi normasértések esetén büntetőjogi szankciók is alkalmazásra kerülnek (például *költségvetési csalás* vagy *jövedékkel visszaélés elősegítése* esetén).<sup>22</sup>

A jövedéki szankciók az adójogi szankciók közé sorolandók, azok speciális esetkörét képezik. Mögöttes jogszabályként az Art. szankcióra vonatkozó részei is alkalmazandók (például *pótlékok* alkalmazása esetén), míg speciális esetben a Jöt. idevonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni (például *jövedéki bírság* alkalmazása során). Fontos kihangsúlyozni, hogy a jövedéki szankciók – tekintettel a védett jogi tárgy, vagyis a jövedéki adóbevételek kiemelt költségvetési szempontú fontosságára – még az Art.-ben foglalt, általános adójogi szankcióihoz mérten is kifejezetten szigorúak. Amint azt látni fogjuk, a jelenlegi jövedéki szabályozásban alkalmazott szankciók jelentős része a 19. századi jogintézményekre vezethető vissza. A hatályos jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII törvény (továbbiakban: Jöt.), valamint annak végrehajtásáról szóló 45/2016. sz. PM rendelet tartalmazza a legfontosabb idevonatkozó rendelkezéseket. Mindemellett mögöttes jogszabályként az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényben (továbbiakban: Art.) foglalt rendelkezéseket is figyelembe kell venni a szubszidiaritás elve alapján.<sup>23</sup> A jövedéki szankciókat az alábbiak szerint csoportosíthatjuk:

1. *pótlékok* (késedelmi pótlék; önellenőrzési pótlék);
2. *bírságok* (jövedéki bírság, egyéb bírság);
3. *intézkedések* (üzletbezárás, lefoglalás, elkobzás, engedély felfüggesztése/visszavonása).

## Pótlékok

Pótlékokat az enyhén súlyos jogszabálysértések esetén szabnak ki. A jövedéki adójogi eljárásban valamely fizetési kötelezettség határidejének elmulasztása esetén alkalmazott szankciók. Amennyiben a kötelezett késedelmesen teljesíti az adó megfizetését, tehát túllépi a jogszabályban rögzített befizetési határidőt, akkor *késedelmi pótlékot* köteles fizetni. Az önellenőrzés pedig a jogszabály által biztosított adózói jogok egyike, amely megteremti az adózó által korábban hibásan benyújtott bevallás javítását, korrigálását, amennyiben a hibát saját maga tárta fel, még a vámhatóság ellenőrzésének megkezdése előtt. Ebben az esetben a szankciót az önellenőrzési tevékenységgel együtt járó *önellenőrzési pótlék* megfizetése jelenti.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> Földes (2005) 231.

<sup>23</sup> A Jöt.-ben nem szabályozott, ám a jövedéki eljárásban is kötelezően alkalmazandó – Art.-ben szabályozott – szankciók például a pótlékok.

<sup>24</sup> A hatályos jövedéki törvény ugyan nem tartalmaz rendelkezéseket a pótlékok vonatkozásában, azonban az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény rendelkezései a Jöt.-ben nem szabályozott kérdésekben mögöttes jogszabályként funkcionálnak, így a szankciórendszer tekintetében az Art. 206–214. §-aiban foglalt – pótlékokra vonatkozó – rendelkezéseket jövedéki eljárásban is alkalmazni kell.



## Bírságok

### Jövedéki bírság

Az egyes jogszabályi előírásoktól eltérő, súlyosabb jogellenes magatartások megvalósítása esetén *jövedéki bírság* kiszabására kerül sor. A jövedéki bírság kiszabásának fő célja a megtorlás (főleg ismétlődő jogszabálysértés esetén), de vannak preventív elemei is: egyes esetekben a jogszabálysértő személyt a jövőbeni jogkövető magatartásra igyekszik rábírni, megelőzve ezzel az újabb jogszabálysértést. A jogalkotó prevenciószándékból következően a jogalkalmazó a bírság összegének meghatározása során a bírság mértékét csökkentheti. A jövedéki bírság különlegessége, hogy egy összetett funkcióval rendelkező bírságtípus, ugyanis magában hordozza egyfelől az Art. szerinti adóbírság funkcióit, amikor az adóhiányt<sup>25</sup> keletkeztető körülmények esetén kerül sor a kiszabására. Mindemellett jövedéki bírságot kell alkalmazni olyan esetekben is, amikor adóhiány ugyan nem keletkezik, de a Jöt.-ben, vagy annak végrehajtási rendeletében foglaltak betartását az eljárás alá vont személy elmulasztotta. Ebben az esetkörben a jövedéki bírság gyakorlatilag kvázi az Art.-ben megtalálható mulasztási bírság funkcióját tölti be jövedéki törvénysértés esetén. Végül, de nem utolsósorban a jövedéki bírság alkalmazásának van egy olyan esetköre is, amikor a jogsértés tárgyát az képezi, hogy olyan termékeket állítanak elő, vagy olyan jövedéki terméknek nem minősülő termékekkel foglalkoznak (előállítás, birtoklás, szállítás formájában), amely tiltott (például cukorcrefre előállítása), vagy pedig a vámhatósághoz történő előzetes bejelentés/regisztráció szükséges hozzá (például szárított/fermentált dohánylevél előállítása, tárolása, szállítása esetén).<sup>26</sup>

*Jövedéki bírság kiszabására* tehát három esetkörben kerülhet sor a mai jövedéki szabályozás értelmében:

Az első esetkör azon jövedéki törvénysértések elkövetése esetén merül fel, amikor a jogsértő cselekmény eredményeként a költségvetést vagyoni hátrány (gyakorlatilag: adóhiány) éri. A bírság alapját ebben az esetkörben a költségvetést ért vagyoni hátrány képezi. Amennyiben a kötelezettségszegés a központi költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, a jövedéki bírság mértéke a központi költségvetésnek okozott vagyoni

<sup>25</sup> Adóhiány akkor keletkezik, ha az adózó az Art. 9. §-ában foglalt egyes adókötelezettségek közül az adó megállapítása és bevallása tekintetében megteveszti az adóhatóságot, és ennek következtében egyáltalán nem, vagy csak a törvényből fakadó mértékhez képest kisebb arányban történik meg az adó megfizetése. Az adóhiányt az adó- és vámhatóság az ellenőrzése során tárja fel.

<sup>26</sup> A cukorcrefre az illegális, hamis jövedéki termékek – azon belül: hamis alkoholtermékek, bor, sör – alapanyagaként szolgál, így nem csupán jövedéki adójogi, hanem fogyasztóvédelmi szempontból is kiemelt jelentőséggel bír. A szárított/fermentált dohánylevél ugyan még nem minősül jövedéki terméknek (dohánygyártmánynak), de apróra vágva (például iratmegsemmisítő gép útján) fogyaszthatóvá, „elszívható állapotúvá” teszik, akkor viszont már adóköteles jövedéki terméknek minősül, amelynek előállítása, forgalmazása, kizárólag vámhatósági engedéllyel történhet. A szárított/fermentált dohánylevéllel történő tevékenységek emiatt fokozott vámhatósági kontrollt igényelnek, és a szabályok megszegése annak ellenére jövedéki bírságot (szankciót) von maga után, hogy az adott termékek (alapanyagok) nem minősülnek jövedéki terméknek. Fentebbiek alapján megállapítható, hogy a cukorcrefrével és a szárított/fermentált dohánylevéllel kapcsolatos jogsértések – büntetőjogi analógiával élve – kvázi „sui generis előkészületi jogsértések” minősülnek.

ni hátrány összegének kétszeresétől ötszöröséig terjedő összeg, de legalább 30 ezer forint. Vagyoni hátránynak minősül a Jöt.-ben és a végrehajtási rendeletben foglalt kötelezettség megszegésével az állami költségvetésnek okozott adóbevétel-kiesés és a jogosulatlan adó-visszaigénylés. Mindebből következően az adóhiányt keletkeztető jogsértés elkövetése esetén a megfizetendő jövedéki bírság összege az okozott adóhiány többszöröse lesz (a keletkezett adóhiány kétszeres összegétől akár az ötszörös mértékéig terjedően). A jövedéki bírságra vonatkozó rendelkezések fentebbi fordulata gyakorlatilag az Art.-ben szereplő „adóbírság” szankciójának a jövedéki megfelelője, de annál szigorúbb szankcionálási lehetőséget ad a jogalkalmazó kezébe.

A jövedéki bírság alkalmazásának második esetköre az úgynevezett „mulasztásos típusú” jövedéki törvénysértések elkövetéséhez kapcsolódik. A bírság mértéke ezen jövedéki törvénysértések esetén jóval kevésbé magas: magánszemély esetében 300 ezer forintig, gazdálkodó szervezet esetében pedig 750 ezer forintig terjedő jövedéki bírsággal sújtható az eljárás alá vont személy. Mulasztásos jövedéki törvénysértés esetén nem ír elő a jogalkotó minimumbírság-mértéket, így lehetősége van a jogalkalmazónak első és kis súlyú jogsértés esetén csupán figyelmeztetni az eljárás alá vont személyt arra, hogy a jövőben nagyobb figyelmet szenteljen a törvényi előírások pontosabb betartására. Mint utaltunk rá a fentebbiekben, az úgynevezett „mulasztásos” típusú jövedéki törvénysértések esetén adóhiány nem keletkezik, hanem csupán kisebb súlyú jogsértést állapítanak meg, így a szankció jóval alacsonyabb mértékű lesz.<sup>27</sup> A jövedéki bírság szabályanyagának ezen fordulata gyakorlatilag az Art.-ben megtalálható „mulasztási bírság” jövedéki megfelelője.

A jövedéki bírság alkalmazásának harmadik esetköre az úgynevezett „*sui generis előkészületi típusú*” jövedéki törvénysértések elkövetéséhez kapcsolódik. Az ilyen típusú jövedéki törvénysértések esetén fix összegű bírságot kell fizetni az alábbiak szerint: a szárított és fermentált dohány előállítására, tárolására és kereskedelmére vonatkozó rendelkezések megsértésekor a jövedéki bírság mértéke kilogrammonként 100 ezer forint. Cukorcefre adóraktáron kívüli előállítása, birtoklása esetén a jövedéki bírság mértéke kilogrammonként 3000 forint, de legalább 100 ezer forint. Mint látható, az ilyen típusú jövedéki törvényszegések rendkívül komoly szankció alkalmazását vonják maguk után. A jövedéki bírság fentebb vázolt fordulata az olyan magatartásokat szankcionálja, amelyek során ugyan még nem állítottak elő jövedéki terméket, de olyan alapanyagok előállításáról, adott esetben jogellenes előállításáról, szállításáról, birtoklásáról van szó, amelyek jövedéki törvénysértés elkövetését valószínűsítik, illetve teszi lehetővé, ezért a jogalkotó a szankcionálandó magatartások körébe emelte.

<sup>27</sup> A „mulasztásos” típusú jövedéki törvénysértésre példaként hozható az az eset, amikor az alkoholtermék palackjának üvegére felhelyezendő zárjegyet a vendéglátóipari egység üzemeltetője részben vagy egészben letakarja műanyag lopásgátló-bilincs felhelyezésével, holott a Jöt. tiltja a palackra felhelyezett zárjegy kitakarásának lehetőségét. A jogsértés eredményeként adóhiány ugyan nem keletkezett, de a jövedéki termék tárolására vonatkozó szabályok megsértése miatt – kisebb súlyú – kvázi, az Art.-ben szereplő „mulasztási bírságnak” megfelelő szankció alkalmazására kerül sor.



## Méltányosság alkalmazásának lehetősége, gyorsított eljárás

A jövedéki szankciórendszer alapvetően objektív felelősségen alapul, azonban vannak kivételesen méltányolható körülmények, amikor a felelősségre vonás – törvényben meghatározott szubjektív okokra visszavezethető módon – mellőzhető, illetve annak mértéke csökkenthető: kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén ugyanis a jövedéki bírság összege hivatalból vagy kérelemre *mérsékelhető*, illetve kiszabása *mellőzhető*. A mellőzés lehetősége abban az esetben áll fenn, ha a körülményekből megállapítható, hogy a jogsértő személy az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el. A jövedéki bírság mérséklésénél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen a szabálytalansággal érintett termék, a hamis, hamisított vagy jogtalanul megszerzett zárjegy és hivatalos zár mennyiségét, a központi költségvetésnek okozott vagyoni hátrány nagyságát, keletkezésének körülményeit, valamint a jogsértő személy jogellenes magatartásának súlyát.<sup>28</sup>

## Gyorsított eljárás alkalmazhatósága

A kisebb súlyú (bagatell) jövedéki törvénytisértések esetén lehetőség nyílik az eljárás gyors befejezésére, amennyiben az eljárás alá vont személy ebben partnere a vámhatóságnak. Ebben az esetben a vámhatóság és az eljárás alá vont személy is jobban jár, mivel a gyorsított eljárás eredményeként gyorsan lezárhatóvá (jogerőssé) válik az ügy, ennek fejében pedig az általános mértékhez képest kisebb összegű lesz a bírság mértéke.

## Egyéb bírság

Ez az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe utalt bírságtípus a magánfőzés jogintézményéhez kapcsolódik: Az önkormányzati adóhatóság azt a természetes személyt, aki a) a magánfőzésre vonatkozó szabályoknak megfelelően, de a desztillálóberendezés bejelentése vagy párlatadó-jegy beszerzése nélkül végzi párlat előállítását, b) a desztillálóberendezés jogszerű birtoklása megállapításához szükséges adatok tekintetében valótlán adatokat ad meg, felszólítja, hogy jogszabályi kötelezettségének tegyen eleget 15 napon belül. Ha az érintett a felszólításának határidőig nem tesz eleget, az önkormányzati adóhatóság 200 ezer forintig terjedő bírsággal sújtja.

## Intézkedések

### Lefoglalás

A lefoglalás a tulajdonjog ideiglenes korlátozását jelenti, hiszen a lefoglalt dolog – ideiglenesen – kikerül a tulajdonosa birtokából, nem rendelkezhet vele. A dolog sorsának

<sup>28</sup> Potoczki (2014) 72.

rendezését követően a lefoglalt dolog vagy visszakerül a tulajdonosához, vagy pedig elkobzás érvényesítése esetén végérvényesen kikerül a fennhatósága alól, és ezáltal az adott dolog feletti tulajdonjoga véglegesen megszűnik. Az állami adó- és vámhatóság a jövedéki ügyben folytatott eljárása során a tényállás tisztázása, továbbá az elkobzás érvényesítése érdekében az élő állat kivételével bármely dolgot lefoglalhat. A lefoglalást elrendelő végzéssel szemben az ügyfél – a gyorsított eljárás kivételével – jogszabálysértésre történő hivatkozással kifogással élhet. A kifogást a végzés közlésétől számított 8 napon belül kell benyújtani az állami adó- és vámhatósághoz. A kifogást az állami adó- és vámhatóság a benyújtástól számított 15 napon belül bírálja el. A kifogásnak a lefoglalás végrehajtására nincs halasztó hatálya. A lefoglalást meg kell szüntetni arra a dologra, amire a jövedéki eljárás eredményes lefolytatása érdekében már nincs szükség. A lefoglalt dolog annak adható ki, aki a tulajdonjogát minden kétséget kizáróan igazolja, vagy annak, akitől azt az állami adó- és vámhatóság lefoglalta feltéve, hogy az illető a jogszerű birtoklás tényét igazolta. Az állami adó- és vámhatóság a lefoglalt dolgot elszállítja és megőrzi, vagy ha ez aránytalanul magas költségekkel járna, a dolgot az ügyfél őrzetében hagyja a használat és az elidegenítés jogának megtiltásával. A lefoglalt dolog elszállításával, tárolásával, őrzésével kapcsolatos költségek az ügyfelet terhelik, ha véglegessé vált döntésben végrehajtható jövedéki bírság megfizetésére kötelezték, ellenkező esetben a felmerült költségeket az állam viseli. Lefoglalásnál – a gyorsított eljárás és az elháríthatatlan akadály kivételével – hatósági tanút kell alkalmazni. Ha hatósági tanú alkalmazására nem kerül sor, az indokot a felvett jegyzőkönyvben kell feltüntetni. Az állami adó- és vámhatóság a lefoglalt dolgot a jövedéki eljárás lefolytatása során történő azonosításra alkalmas módon azonosító jellel, jelzéssel látja el.

## Elkobzás

Az elkobzás tulajdonjogot megszüntető intézkedésnek minősül. El kell kobozni a lefoglalt dolgot, amire a véglegessé vált döntésben megállapított jövedéki kötelezettségszegést elkövették, és a jövedéki ügyben jövedéki bírság kerül kiszabásra. Abban az esetben is el kell kobozni a lefoglalt dolgot, ha a jövedéki bírság kiszabását ugyan az állami adó- és vámhatóság mellőzte, de a lefoglalt dolgon a jövedéki törvénysértés elkövetését célzó átalakítást végeztek, továbbá el kell kobozni a jogosulatlanul megszerzett és lefoglalt adóügyi jelzést.<sup>29</sup>

Az elkobzott termékekre nem kell az adót kivetni, kivéve azt az esetet, ha a jövedéki jogsértés elkövetője az adó kivetését kifejezetten kéri, vagy a jövedéki jogsértést megvalósító személy ezzel a magatartásával a Btk. 396. §-a szerinti költségvetési csalás

<sup>29</sup> A jövedéki törvénysértés elkövetését célzó átalakításnak minősül, ha a jövedéki termék elrejtését, vagy törvényi előírásnál megengedett mennyiség feletti szállítását biztosító átalakítást végeznek a szállítóeszközön. Tipikus elkövetési mód, ha például az adózás alól elvont dohánygyártmány elrejtését szolgáló üregeket, rekeszeket, tárolókat alakítanak ki a szállító gépjárművön, vagy ha például az adott gépjárműhöz rendszeresített üzemanyagtartályt nagyobb méretűvé alakítják át, vagy cserélik le a minél nagyobb mennyiségű szabványon kívüli (például harmadik országból származó) üzemanyag behozatala és tovább értékesítése céljából.

bűncselekményt követett el, és – a büntetés korlátlan enyhítése érdekében – a bűncselekménnyel okozott vagyoni hátrány összegével megegyező összeget az Art. szerinti elkülönített számlára megfizeti, vagy a büntetőeljárás során a vagyoni hátrány megtérítése érdekében – a büntetés enyhítését eredményezően – az Art. szerinti elkülönített számlára befizetést teljesített. Az elkobzott dolgot vagy megsemmisítik (például jogszolgáltatlanul használt vagy hamis, hamisított zárjegy, adózás alól elvont dohánygyártmány), vagy pedig törvény által megjelölt jogcím esetén (például katasztrófavédelmi helyzetekben az elkobzott üzemanyag) az arra feljogosított állami szervek felhasználhatják.

## Üzletzárás

A jövedéki termékkel kereskedelmi tevékenységet folytató személy a jövedéki jogszabályban foglalt kötelezettségei megszegése esetén az Art. szerinti üzletzárás intézkedés alkalmazható. Az első jogsértés alkalmával 12, ismételt előfordulás esetén 30, majd minden további jogsértés alkalmával 60 nyitvatartási napig terjedhet. Az intézkedések fő célja megegyezik a bírságok céljával, vagyis hogy az elkövetőt a jövőbeni jogkövető magatartás érdekében az anyagi hátrányt jelentő pénzbírságon túl egyéb hátránnyal is sújtsa, például elkobzás vagy pedig az üzlethelyiség lezárása útján. Ez utóbbi intézkedés alkalmazása a bevételkiesésen felül erkölcsi hátrányt is jelenthet a gazdálkodó részére. Mindemellett egyes intézkedések akár még a jövedéki bírság kiszabásánál is súlyosabb joghátrányt eredményezhetnek az eljárás alá vont személy számára.<sup>30</sup>

## Jövedéki engedély felfüggesztése, visszavonása

Az engedély kiadását követően teljesítendő feltételek teljes vagy részleges elmaradása, vagy ha a tevékenység végzésének valamely körülménye a tevékenység ellenőrizhetőségét vagy az adófizetési kötelezettség teljesítését veszélyezteti, akkor a hiányosság megszüntetésére 30 napon belül van lehetőség. A vámhatóság az engedélyt a hiányosság megszüntetéséig felfüggeszti, ha pedig az engedélyes a hiányosságot nem szünteti meg, az engedélyt visszavonják.

A tevékenység felfüggesztésének hatálya alatt nem lehet jövedéki terméket továbbítani (szállítani), a jövedéki termékre zárjegyet nem lehet beszerezni, továbbá az engedélyes jövedéki terméket nem adhat fel és nem vehet át, szabadforgalomba bocsátott jövedéki terméket nem forgalmazhat, és jövedéki terméket nem állíthat elő, nem használhat fel, adófizetési kötelezettség alóli mentesülést eredményező tevékenységet pedig nem végezhet. Mindezen korlátozás gyakorlatilag az összes érdemi tevékenység végzésének ideiglenes korlátozását jelenti, így ennek eredményeként az adott jövedé-

<sup>30</sup> Példának okáért egy hipermarket 12 napra történő bezárása az adott esetben és körülmények között (mondjuk üzentvasárnap idején) akár még egy több százmillió forint összegű jövedéki bírság megfizetéséhez képest is nagyobb hátrányt, bevételkiesést okozhat a szankcióval sújtott gazdálkodó számára.

ki engedélyes nem jut bevételhez mindaddig, amíg nem tesz eleget a vámhatósággal szemben nyújtandó kötelezettségeinek.

Közteher nem teljesítése, vagy köztartozás megállapítása esetén a vámhatóság abban az esetben vonja vissza az engedélyt, ha az engedélyes közteherfizetési kötelezettségét vagy tartozását 60 napon belül nem teljesítette (feltéve, ha az összeg a 100 ezer forintot meghaladja), vagy ha a terhére a vizsgált időszakra vonatkozó közteherfizetési kötelezettség 10%-át meghaladó köztartozást jogerősen állapít meg, és a magatartás jellegére tekintettel az adóbírság mérséklésének lehetőségét az adójogszabályok kizárják.

Látható, hogy az engedély felfüggesztése, illetve visszavonása – funkcióját tekintve – kvázi szankciójelleggel bír, hiszen ideiglenesen vagy pedig – az engedély visszavonását követően – véglegesen megfosztja az adott jövedéki adóalanyt a gazdasági tevékenység végzésének lehetőségétől.

## Összegzés

A jövedéki jogszabályokban előírt kötelezettségek betartása, a jogkövető magatartás érvényesítése céljából a jogsértőkkel szemben tehát jogkövetkezményeket alkalmaz az adó- és vámhatóság. A jövedéki szabályozás szankciórendszere főként az anyagi joghátrányt eredményező bírságokra épül, amelyet kiegészítenek különféle intézkedések, ebből következően egy-egy jogsértés esetén nem kizárólag bírságot állapíthat meg az adó- és vámhatóság, hanem a megfelelő feltételek fennállása esetén egyidejűleg több jogkövetkezmény, intézkedés is alkalmazható. A jövedéki termékek utáni magas adómérték jelentős kockázati tényezőnek számít, ebből következően a Jöt. szankciórendszere kifejezetten szigorúnak mondható. Nem volt ez másként a 19. században sem: a jövedéki szankciórendszer egykori és mai szabályozásának összevetéséből megállapítható, hogy a kettő között szoros összefüggés mutatkozik.

Az egykori szabályanyag is ismerte a bírság jogintézményét, továbbá a különböző – ma is alkalmazott – intézkedéseket, úgymint üzletbezárás, tevékenység felfüggesztése/betiltása, lefoglalás, elkobzás. A bírság vonatkozásában megállapítható, hogy még a mai szabályozásnál is szigorúbb szabályok érvényesültek: míg ma a bírságalap (a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány) ötszöröse, addig a 19. században az okozott adóhiány akár nyolcszorosát is kitehette a fizetendő bírság mértéke. A jövedéki törvénysértés tárgyát képező dolog, valamint a törvénysértéshez használt eszközök (például szállítóeszköz, berendezés) – hasonlóan a jelenkori jövedéki szabályozáshoz – lefoglalásra, adott esetben pedig elkobzásra kerültek. Amennyiben a kihágást képező dolgok elkobzás alá estek, akkor azok tulajdonjoga az államra szállt. A mai szabályozáshoz hasonló módon fontos eljárási szabály volt, hogy a tényállás tisztázása, illetve a keletkezett kár biztosítása érdekében az eljáró hatóság kvázi biztosítási intézkedéseket foganatosíthatott, amelyek keretei között lefoglalhatott, hivatalos zárat (azonosító jelet) alkalmazhatott.

Mint látható, a mai jövedéki szankciórendszer jelentős része a 19. századi jövedéki kihágásokra vonatkozó szabályanyagra vezethető vissza. A korabeli szabályozásban a kihágások között szankcionálták a jövedéki törvénysértéseket: ekkor még keveredtek benne a mai jövedéki és büntetőeljárás elemek. A jelenkori szabályozás ennél differenciáltabb képet mutat: minden egyes jövedéki törvénysértés esetén ugyanis indul jövedéki (adóigazgatási) eljárás, amelynek eredményeként a fentebb vázolt jövedéki bírság, és egyéb intézkedések (például engedély visszavonása) bevezetésére kerül sor. Mindemellett – bizonyos elkövetési érték fölött, valamint megállapítható szubjektív felelősség fennállta esetében – büntetőeljárás is indulhat (például *költségvetési csalás* vagy *jövedékkel visszaélés elősegítése* jogcímen). A 19. századi szabályanyag tehát egyszerre tekinthető a mai jövedéki (adóügyi) szankciórendszer, továbbá a mai jövedéki tárgyú büntetőjogi szankciók elődjének.

## IRODALOMJEGYZÉK

- Ardai Ignác (1892): *Államegyedűrságok*. Negyedik, átdolgozott kiadás. Arad, Werfer Károly nyomdája.
- Ardai Ignác – Exner Kornél (1896): *Magyar jövedéki büntetőjog. A jövedéki kihágások és a jövedéki büntető eljárás kézikönyve*. Budapest, Márkus Samu nyomdája.
- Bibó István (1990): *Válogatott tanulmányok IV*. Budapest, Magvető Kiadó.
- Christián László – Potoczki Zoltán – Szilágyi Roland (2012): *Jövedéki adójog II*. Budapest. Nemzeti Közzolgálati Egyetem.
- Exner Kornél (1910): *Magyar Pénzügyi Jog*. Budapest, Atheneum Irodai és Nyomdaipari Részvénytársulat kiadása.
- Földes Gábor (2005): *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó.
- Mariska Vilmos (1891): *A magyar pénzügyi jog kézikönyve*. Budapest, Atheneum Irodai és Nyomdaipari Részvénytársulat kiadása.
- Potoczki Zoltán (2014): A jövedéki szankciórendszer jellegzetességei. *Magyar Rendészet*, 14. évf. 2. sz. 63–72.
- Potoczki Zoltán (2019): Jövedéki jogintézmények egykor és most. In Zsámbokiné Ficsovszky Ágnes szerk.: *Biztonság, szolgáltatás, fejlesztés, avagy új irányok a bevételi hatóságok működésében*. Budapest, Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozat. DOI: <https://doi.org/10.37372/mrttvpt.2019.1.12>
- Stipta István (2012): *A magyar jövedéki büntetőbíráskodás fórumrendszere 1867 és 1883 között*. Szeged, Acta Universitatis Szegediensis: acta juridica et politica.

## Jogforrások

1788. harmincadhivatali rendtartás
1842. harmincadhivatali utasítás
1868. dohányjövedéki szabályok
1876. fémjelzési szabályok
1883. évi XLIV. törvénycikk a közadók kezeléséről
1888. évi XXXV. törvénycikk az állami italmérési jövedékről
1890. sójövedéki szabályok
2016. évi LXVIII. törvény a jövedéki adóról

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

45/2016. PM rendelet a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény végrehajtásáról  
Magyarország Alaptörvénye

## ABSTRACT

### ***Excise Sanction System at the Time of Dualism and Now***

POTOCZKI Zoltán

*Excise tax has a convoluted history. The current regulation roots in the excise duties of the 19th century and other consumption taxes concerning trade lottery, salt and spirits among other state monopolies. After the spread of tobacco in Europe, excise duties on tobacco appear. The present study is based on the thesis that today's excise sanction system is based on 19th-century excise law institutions and related regulations. Consequently, there is a strong similarity between today's and former excise sanctions.*

**Keywords:** excise duty, sanction system, regulation, fines, measures